

## 国際課税のケース・スタディ

### タックス・ヘイブンに所在する子会社を解散した場合の課税関係

#### 〔事例〕

A社は、日本国内において証券業を営んでいるが、このたび、5年前に設立したパナマに所在する外国子会社（当社がその株式の100%を保有している）を解散し、その子会社を消滅させることとした。その子会社自体は利益剰余金を有し、過去における各事業年度につき連続してタックス・ヘイブン対策税制による、いわゆる合算課税の対象とされ、その留保金額をA社の所得に合算して法人税の課税を受けてきた。

A社の有する当該外国子会社の株式の簿価は現在の為替相場に比較して円安時において取得したため、その外国子会社の解散による残余財産の分配金は、その取得価額（帳簿価額）に満たない。

このような場合、当該外国子会社がある有する利益剰余金を原資として配当を行い、課税済留保金額の損金算入の規定の適用を受けた後において当該外国子会社を解散しても差し支えないか。

#### 〔ポイント〕

- 1 タックス・ヘイブン対策税制における課税済留保金額の損金算入の規定について
- 2 課税済留保金額の損金算入の規定の適用を受けた場合における外国税額控除の調整について

#### 〔検討〕

##### 1 タックス・ヘイブン対策税制における課税済留保金額の損金算入の規定について

(1) 内国法人が外国法人から配当を受領する場合には、その受領配当は益金に算入され、法人税が課される。配当支払法人がタックス・ヘイブン対策税制の適用の対象とされ、その配当の原資となった所得についてすでに合算課税が行われている場合には、その所得について、合算課税と配当についての課税が二重に行われることとなる。このような二重課税を避けるためタックス・ヘイブン対策税制においては合算課税の対象となる外国子会社等（法令では特定外国子会社等と呼ばれる）が配当を行った場合には、課税済留保金額（配当等を行った日を含む事業年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度において合算課税により益金に算入された金額）のうち当該配当の額を限度として損金に算入することとしている（租税特別措置法第66条の8第1項）。

(2) 本事例においては、A社の外国子会社が解散しその残余財産を分配した場合、その残余財産の分配額はA社の当該外国子会社の株式の帳簿価額に満たない。したがって、この残余財産の分配があっても、A社においてみなし配当の受領はないこととなる（法人税法第24条第1項）。

この場合、A社の所得金額の計算上損金算入される金額は、当該外国子会社の株式の帳簿価額と

残余財産の分配額（円貨に換算）との差額となる。

一方、当該外国子会社がその利益剰余金をA社に配当として支払った場合には、その受取配当の金額は益金に算入されるものの上記課税済留保金額の損金算入の規定により、それと同額が損金に算入されることから、課税の対象となる金額は生じないこととなる。

このように当該外国子会社が配当を行った後に解散した場合には、その残余財産の分配金額は、配当を行わなかった場合に比較して、その配当した金額相当額だけ少なくなる。

したがって、A社における子会社株式の消却に伴う損金の額は、配当を行わない場合に比較して配当した金額相当額だけ多く計算されることとなる。

課税済留保金額の損金算入の規定は、上述のとおり、タックス・ヘイブン対策税制における二重課税の排除のためのものであることから、この規定の適用により、配当を行わない場合に比較して損金算入の額が多く計算をされたとしても、特に問題が生ずることはないものと考ええる。

## 2 課税済留保金額の損金算入の規定の適用を受けた場合における外国税額控除の調整について

(1) 上述のとおり課税済留保金額の損金算入の規定は、合算課税の対象とされた所得が、後に配当の支払の原資とされた場合に、その配当に対する課税との二重課税の調整を図るためのものである。

一方、タックス・ヘイブン対策税制においては、人格の異なる外国子会社等の所得を内国法人の所得に合算して課税することとなるので、その外国子会社等に対し課された租税がある場合には、合算対象所得について、外国の租税とわが国での法人税とが二重に課されることとなる。このように外国の租税とわが国の租税との重複課税は、い

ゆる国際的な二重課税と同一の性格を持つものである。そこで、タックス・ヘイブン対策税制においてこの二重課税を排除するために、合算課税を行う際に、その外国子会社等の所得に対して課された租税がある場合には、合算課税に対応する外国法人税額についてこれを当該内国法人が納付したものとみなして外国税額控除を行うこととしている。

(2) 合算課税が行われた際に、上述のとおり、外国子会社に対して課された外国の租税について、これを外国税額控除の適用により二重課税の調整を行っている場合、課税済留保金額の損金算入により、受取配当に対する課税のみの場合と同様の結果となることから、合算課税に伴う外国税額控除の適用の理由がなくなることとなる。そこですでに行った外国税額控除を排除するための調整が必要となる。

この調整の方式として、タックス・ヘイブン対策税制においては、外国税額控除制度における外国法人税額が減額された場合の処理と同様の方式を採用することとしている。すなわち、合算課税に伴って、過去に外国税額控除の適用の対象となった外国法人税額のうち、課税済留保金額の損金算入に対応する部分の金額は、外国法人税額の減少があったものとして外国税額控除の規定を適用することとしている。

## 【結 論】

タックス・ヘイブン対策税制においては配当があった場合には、過去の合算課税との二重課税を調整するために課税済留保金額の損金算入の規定があるが、この規定を受けるために配当を行ったとしても本来的に二重課税の調整の規定であることから特に問題が生ずることはないものと考える。

(税理士 小沢 進)